

О- 794050

На правах рукописи

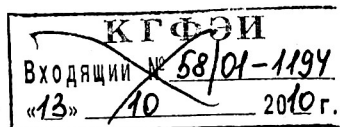
ТЕДОЗАШВИЛИ Лейла Тамазиевна

**АУДИТ И ОЦЕНКА ОРГАНИЗАЦИИ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2010



Диссертация выполнена на кафедре экономического анализа и аудита ФГОУ ВПО "Вятская государственная сельскохозяйственная академия" (г. Киров)

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Сунгатуллина Рашида Нурулловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Кутер Михаил Исаакович

кандидат экономических наук, доцент
Закирова Алсу Рафкатовна

Ведущая организация: ГОУ ВПО "Поволжский государственный
университет сервиса"

Защита состоится 29 октября 2010 года в 9⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу:

424006, Йошкар-Ола, ул. Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 28 сентября 2010 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715239

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современная экономическая наука подошла к тому этапу развития, когда собственных инструментов исследования проблем порой недостаточно для достижения оптимальных результатов. Совершенствование методологических основ при этом сводится к расширению методического и технического инструментария и ориентируется на реальные потребности потребителей. Однако все больше теоретиков и практиков упоминают о том, что наилучший результат любой деятельности, в том числе аудита как практического вида экономического исследования, может быть достигнут лишь при системном подходе к последнему.

Ускорение процессов обмена информацией, а так же стремительное увеличение объема информационных потоков для осуществления экономической деятельности и отношений пользователей отчетной информации между собой диктуют необходимость контроля над представляемыми данными. В свою очередь перед руководителями предприятий встает вопрос о совершенствовании и рационализации организации управленческих и производственных процессов. В частности, все больше внимания уделяется проблеме организации бухгалтерского учета на предприятиях и ее оценки. Однако, поскольку организацию процессов нельзя оценить без увязки ее с организуемыми элементами, на передний план выходит необходимость рассматривать организацию в системе конкретного объекта аудиторского исследования.

Вопросам изучения систем, в том числе систем, затрагиваемых в процессе аудита, уделяется значительное внимание со стороны теоретиков аудита. Тем не менее, за рамками научных исследований остается тот аспект системного подхода, что не только объект, но и сам процесс исследования выступает как сложноорганизованная система, задача которой, в частности, состоит в соединении в единое целое различных моделей объекта, в то время как большинство исследователей представляют в системе только совокупность взаимосвязанных либо взаимозависимых объектов аудита без учета степени их внутренней организации.

Отсутствие специального методического инструментария аудита организации бухгалтерского учета в рамках проведения аудита бухгалтерской отчетности, представляющей собой результат функционирования сложноорганизованной системы, приводит к закономерному нарушению целостности и принципа

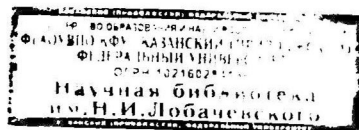
полноты и противоречит сущности системного подхода, реализуемого в процессе аудита.

Степень изученности проблемы. Общие теоретические и практические вопросы аудита, а также аспекты исследования проблем оценки организации бухгалтерского учета освещены в трудах многих отечественных и зарубежных экономистов, среди них: Р.А. Алборов, Р. Адамс, М.А. Азарская, Р.П. Булыга, С.М. Бычкова, Г.М. Грановский, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, Н.И. Елисеева, М.А. Кутер, Дж. Лоббек, Е.М. Мерзликина, О.А. Миронова, Р. Монтгомери, Ю.П. Никольская, В.И. Подольский, Дж. Робертсон, Я.В. Соколов, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет и др. В своих работах авторы в разной степени рассматривают понятия систем аудита и бухгалтерского учета, по-разному интерпретируя элемент организации. Современная концепция аудита предполагает попытки достичь наилучшего результата при меньших затратах и минимизированном риске. Несмотря на то, что системному подходу в аудите уделяется все больше внимания, вопрос места и характера самой системы как необходимого его элемента для целей бухгалтерского учета и аудита до сих пор остается открытым. Если собственно системным исследованиям посвящено множество работ отечественных и зарубежных ученых, таких как Р. Акоффа, Л. фон Берталанфи, Дж. Клира, М. Месаровича, В.Н. Садовского, А.И. Уимова, Ю.А., У.Р. Эшби и других, то вопросы оценки систем бухгалтерского учета и аудита с позиции системного подхода остаются малоисследованными и весьма актуальными. Кроме того, рассматривая системы как совокупности элементов, специалисты в области бухгалтерского учета и аудита не акцентируют внимание на вопросе организованности систем, хотя само понятие организации в бухгалтерском учете используется более чем широко. Поэтому, говоря об организации бухгалтерского учета в рамках аудиторских проверок, аудитор чаще всего подразумевает конечную совокупность участков учета, сочлененных и взаимосвязанных между собой в рамках реализации учетных функций. При этом вопрос об аудите закономерностей, обуславливающих такую взаимосвязь, остается нерешенным, что приводит к невозможности полноценной оценки бухгалтерского учета при аудиторских проверках предприятий.

Выявленные факты недостаточного обоснования элемента организации системы в рамках системного подхода и отсутствия разработанного для его целей методического обеспечения, отсутствие комплексной оценки информации, касающейся организационного аспекта бухгалтерского учета, необходимость совершенствовать процедуры аудита в соответствии с задаваемым современностью ритмом и недостаточное понимание прямой зависимости результата от первопричин обусловили выбор темы настоящего исследования, определили цели, задачи и структуру диссертации.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационной работы является постановка и решение теоретических вопросов, представление практических рекомендаций по аудиту и оценке организации бухгалтерского учета.

Поставленная цель исследования определила следующие задачи:



- уточнить содержание понятий бухгалтерского учета и аудита, в частности, их элементов, объектов, предмета и методики их оценки;
- систематизировать и обосновать существующие подходы к позиционированию систем бухгалтерского учета и аудита в теории и практике, а также дать характеристику данным системам;
- обосновать основные параметры системы бухгалтерского учета и их функциональную взаимосвязь для целей аудиторской проверки;
- систематизировать существующие трактовки термина "организация" и обосновать теоретическое содержание понятия организации как необходимого элемента системы бухгалтерского учета;
- разработать методику оценки организации как совокупности информационных потоков и контрольных точек функции бухгалтерского учета;
- обобщить критерии оценки качества информации и информационных потоков и предложить способ корректировки риска существенного искажения информации и собственного риска аудитора;
- обосновать реализацию методики аудита организации бухгалтерского учета в рамках аудиторской проверки промышленных предприятий.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) ВАК 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с аудитом оценки эффективности организации бухгалтерского учета.

Объектом исследования выступает практика применения оценки организации бухгалтерского учета в ходе аудиторских проверок и формирования методической основы ее осуществления.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической базой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в части фундаментальных концепций и гипотез в области теории аудита и системных исследований, а так же нормативно-правовая база РФ, министерств и ведомств, материалы научно-исследовательских учреждений, периодические издания.

В качестве информационной базы исследования использованы данные бухгалтерского учёта организаций и внутренние распорядительные документы общего характера, рабочие документы аудитора, справочная и нормативная литература, а также публикации, личные наблюдения и выводы автора.

В ходе работы над диссертацией применялись следующие методы исследования: анализа и синтеза, индукции и дедукции, наблюдения, группировки, сравнения, классификации, детализации, коэффициентов, графический метод.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке комплекса теоретических вопросов и методических рекомендаций по аудиту организации бухгалтерского учета, оценке эффективности исполнения учетных функций и определения информационных рисков на пред-

приятии, позволяющих в полной степени реализовать системный подход в аудите.

Основные научные результаты, характеризующие научную новизну, содержатся в следующих пунктах:

- обоснованы основные параметры системы бухгалтерского учета, их функциональная взаимосвязь для применения в аудите;
- уточнено содержание функции системы бухгалтерского учета дана ее логико-математическая интерпретация для целей аудиторского исследования;
- раскрыто понятие организации бухгалтерского учета с позиции ее роли в информационной системе управления предприятием;
- дана оценка организации бухгалтерского учета как совокупности информационных потоков и контрольных точек функции бухгалтерского учета;
- разработана методика корректировки риска существенного искажения информации и собственного риска аудитора;
- разработана методика оценки организации бухгалтерского учета для целей аудиторской проверки.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке элементов методики оценки эффективности организации бухгалтерского учета, в частности, определения эффективности реализации учетного процесса относительно конкретных исполнителей учетного процесса. Разработанная методика позволяет повысить эффективность аудиторской проверки, определив слабые места в организации учета предприятия и скорректировав возможный аудиторский риск, тем самым реализуя системный подход в аудите. Предложения, связанные с оценкой информации как универсального измерителя, позволяют расширить методические границы аудиторского исследования.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в рамках проведения аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и в рамках специального аудита организации бухгалтерского учета для целей определения проблемных зон учета.

Апробация результатов научного исследования. Результаты исследования нашли практическое применение в проведении аудита эффективности организации бухгалтерского учета и оценки профессионального уровня сотрудников бухгалтерии и экономической службы ОАО "Кировский сельский строительный комбинат" в практике ООО "САР-Аудит", в работе ООО "Аудит-АС" и Центра профессионального роста и карьеры г. Кирова, а также при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО ТПК "Бивер".

Основные положения диссертационного исследования использовались для проведения семинарских занятий, а также докладывались на ежегодной конференции "Науке нового века - знания молодых" (г. Киров 2008), "Науке нового века - знания молодых" (г. Киров, 2009 г.), Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и соискателей, посвященной 80-летию Вятской ГСХА (г. Киров, 2010 г.), конференциях Всероссийского конкурса на лучшую научную работу среди студентов, аспирантов и молодых ученых (ФГОУ ВПО "Саратовский ГАУ", Саратов, апрель 2008 г.; ФГОУ ВПО

"Саратовский ГАУ", Саратов, апрель 2009 г.; РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, Москва, май 2008 г.).

Публикации. По результатам диссертационного исследования опубликованы 9 научных статей (в том числе 2 в журналах, входящих в список ВАК, объемом 1,7 п.л.), общий объем публикаций - 4,1 п.л., авторских - 3,5 п.л.

Структура и объем диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, иллюстрирована рисунками, таблицами и приложениями и имеет следующую структуру работы.

Введение

1. Теоретическое обоснование организации бухгалтерского учета как объекта аудита

1.1. Системы бухгалтерского учета и аудита, их сущность и содержание

1.2. Подходы к оценке организации бухгалтерского учета

2. Методические особенности организации бухгалтерского учета

2.1. Влияние контрольных и критических точек организации бухгалтерского учета на качество учетной информации

2.2. Понятие и критерии качества бухгалтерской информации в системе бухгалтерского учета и отчетности

2.3. Интерпретация и методы оценки качества бухгалтерской информации

3. Реализация методики аудита организации бухгалтерского учета

3.1. Аудит эффективности организации бухгалтерского учета в части исполнителей учетного процесса

3.2. Оценка качества информации в рамках системного подхода к аудиту организации бухгалтерского учета

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснованы основные параметры системы бухгалтерского учета, их функциональная взаимосвязь для применения в аудите.

Для российской действительности характерны два основных аспекта бухгалтерского учета: теоретический и практический. Теоретически бухгалтерский учет рассматривается как *метод*; при этом предметом бухгалтерского учета признается хозяйственная деятельность, а объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции.

Любой метод имеет свои элементы, статичные безотносительно конкретного состояния их взаимосвязей для отдельно взятого предприятия. Так, метод бухгалтерского учета общеизвестно имеет следующие элементы: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс, отчетность - совокупность способов и приемов, при рациональном сочетании которых реа-

лизуется функция бухгалтерского учета и с помощью которых познается предмет (объекты) бухгалтерского учета.

Поэтому, когда речь идет об аудите, подразумевается, что объектом является хозяйственная операция, а предметом - оценка метода заполнения информационных брешей в учете предприятия, или, иначе, оценка метода бухгалтерского учета. То есть, говоря об аудите в целом, мы подразумеваем оценку элементов метода бухгалтерского учета, рассматривая бухгалтерский учет как метод.

Практики учетной работы, в свою очередь, представляют бухгалтерский учет как процесс, то есть объекты учета в их динамической взаимосвязи. Процесс как явление не предполагает наличие элементов, но подразумевает выделение этапов и по своей природе динамичен.

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" дает четкое определение: "Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации... об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета...". При этом под отчетностью, достоверность которой призван подтвердить аудит, понимается "...единая система данных ...о результатах хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам". Авторский подход предполагает осуществление аудита исходя из понимания бухгалтерского учета как системы.

Под системой в данном случае следует понимать сложную совокупность элементов, сильно взаимосвязанных между собой и превосходящих в данной взаимосвязи суммарные свойства этих элементов вне системы, организованную определенным способом с целью реализации предусмотренной деятельностью системы функции. Тогда необходимыми и достаточными параметрами систем нужно считать элементы, взаимосвязи между элементами, организацию, функции и системное качество. Чтобы обеспечить функцию, ради которой создавалась система, взаимосвязанные логически элементы необходимо организовать наиболее целесообразным образом (рис. 1).

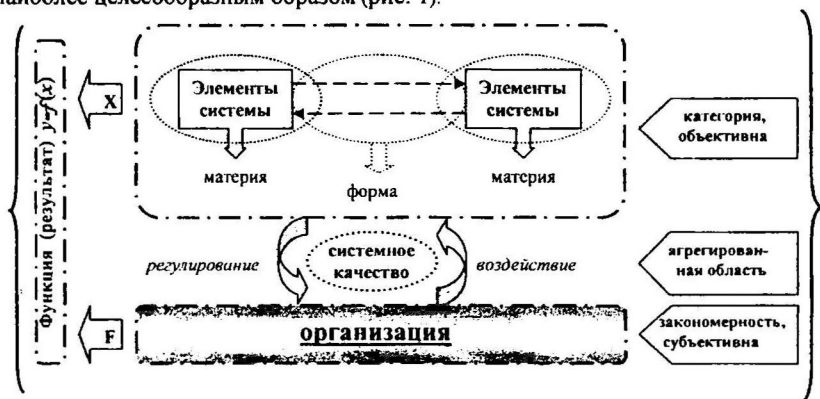


Рис. 1. Параметры системы

Для описания и интерпретации особенностей взаимосвязей в системе предлагается использовать логико-математический прием. Мы имеем объективную категорию, образованную взаимосвязанными элементами, субъективную организационную составляющую и реализацию функции, т.е. решения, принятые системой, как цель жизнедеятельности всей системы. Очевидно, что возникающие факты/ситуации, определяют переменные, или множество X (область определения функции), а совокупность решений при заданных переменных - множество Y . Зависимость между этими множествами определяется как $Y=F(x)$. При этом под F подразумевается некоторая закономерность, в силу которой каждому значению X соответствует определенное значение Y . Фактически динамичность и предсказуемость состояний системы в гораздо большей степени зависит от субъективного параметра F , нежели от любого массива объективных переменных X : располагая знанием о закономерностях, мы можем с достаточной уверенностью предполагать некоторый итог при заданных параметрах переменных. При этом вся система обладает качеством эмерджентности (синергии), т.е. свойством превалирования интегрированного результата функции над суммарной оценкой каждого из ее элементов.

Однако реально действующая система не может являться идеалом; степень удаленности реальной системы от ее идеального состояния выражена агрегированной областью "системное качество", которая не оказывает прямого воздействия на функцию, но влияет на нее косвенно, регулируя отношения между организацией и элементами.

2. Уточнено содержание функции системы бухгалтерского учета, дана ее логико-математическая интерпретация для целей аудиторского исследования.

При принятии в качестве функции формирование и представление отчетности совокупностью, образующей множество значений объективных аргументов, могут являться разные информационные группы элементов, например, участки учета, бухгалтерский и налоговый учет, отчетность и т.д. При этом количество элементов не ограничено и зависит от степени сложности системы. Изменение значений входящей информации происходит в результате возникновения хозяйственной ситуации вне системы бухгалтерского учета, приводящей либо не приводящей к отображению факта хозяйственной деятельности и соответствующей бухгалтерской операции в том или ином аспекте учета.

В качестве закономерности, определяющей качество подготовки отчетных данных для всех групп пользователей в системе бухгалтерского учета (для целей аудиторской проверки), предлагается рассмотреть организацию бухгалтерского учета и, соответственно, бухгалтерской службы на предприятии, в меру своей степени совершенства преобразующую множество потоков объективной информации разностороннего характера к строго регламентированному виду финансовой отчетности (рис. 2).



Рис. 2. Графическое представление системы бухгалтерского учета

При этом, бесконечно стремясь к абсолютному состоянию, система "бухгалтерский учет" определяет степень удаленности реального состояния от идеального параметром системного качества, за который предлагается принять систему внутреннего контроля.

Предполагается, что при состоянии системы бухгалтерского учета, предельно близком к идеальному, система внутреннего контроля не является необходимым условием. Тогда любая интерпретация (а не только аудит) бухгалтерского учета предприятия может сводиться к структурному анализу элементов учета и их взаимосвязей, или, как было указано ранее, объективной и статичной по своей природе, а значит, не несущей в себе ошибки, категории. Это означает, что любое аналитическое исследование, в том числе аудит, по большей части теряет смысл, так как отсутствует определение субъективного параметра, отвечающего за возникновение ошибок в учете, а именно организации бухгалтерского учета.

Таким образом, реализовывать функцию аудита, опираясь на системный подход, как и в любой другой области исследований, необходимо на основании системного представления не только процесса исследования, в данном случае, аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, но и объекта исследования, а именно его субъективной составляющей "организация" и относительно субъективным параметром "системное качество". Для динамической системы бухгалтерского учета такими составляющими являются организация бухгалтерского учета и система внутреннего контроля.

3. Раскрыто понятие организации бухгалтерского учета с позиции ее роли в информационной системе управления предприятием.

Согласно федеральному правилу (стандарту) №8 система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности отчетности, эффективности и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. То есть, организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей. Именно это качество - устранение рисков хозяйственной деятельности - и предопределяет авторский подход к представлению системы внутреннего контроля в качестве параметра "системный контроль".

Анализ сложившейся практики аудита показал, что система внутреннего контроля (СВК) в основном сводится к внутреннему аудиту либо приравнивается к организации учетного процесса или собственно учетному процессу, что связывается с тем, что во многих организациях контрольные функции распределены между участниками управления организацией, что противоречит принципу независимости любого вида контроля. Мы полагаем, что логически объектами контроля должны выступать элементы системы управления организацией, на которые направлено контрольное воздействие, а именно ресурсы организации, средства, процессы, происходящие в организации или вне нее и принимаемые решения, результаты деятельности организации.

Следует отделять контроль данных бухгалтерского учета от контроля самого учета; иначе - выделять оценку организации учетного процесса, обосновывая это тем, что:

- 1) СВК, согласно стандартам аудита, направлена на устранение рисков. В свою очередь, организация учета эти риски создает, поскольку входные информационные данные сами по себе риски нести не могут;
- 2) СВК оценивается аудитором на этапе планирования аудиторской проверки, то есть до проверки конкретных участков учета. Функции организации учета, в свою очередь, реализуются на конкретных участках учета;
- 3) контроль по определению вторичен к учету, в то время как организация первична и параллельна;
- 4) на сегодняшний день понятие СВК существует по большей части лишь в среде аудиторской деятельности, то есть аудитор оценивает систему внутреннего контроля для себя, с целью равномерного распределения нагрузки в ходе аудиторской проверки. Оценка же организации направлена на повышение степени объективности аудиторского заключения и конкретных элементов бухгалтерского учета проверяемой организации. То есть, оценка системы внутреннего контроля необходима для оценки рисков существенного искажения информации и представляет интерес для аудитора, а оценка организации бухгалтерского учета - для всех групп пользователей.

Любая деятельность - это оперирование информацией. Поэтому суть организации бухгалтерского учета сводится к тому, чтобы дать соответствующую

информацию соответствующему лицу в соответствующее время. Таким образом, все группы пользователей более чем заинтересованы в оценке организации учетных данных. Кроме того, организация, в отличие от отчетности, имеет свойство генетической памяти: оценивая организацию, мы можем отследить положительные и отрицательные потоки информации во временном аспекте жизнедеятельности предприятия. Повышение или спад эффективности деятельности бухгалтерской службы в таком случае зависит не от оптимизации входящей информации, а от оздоровления организации.

Понятие организации бухгалтерского учета следует отделять от понятий "аудит организации", "организационный аудит", "организация аудита". Под аудитом организации бухгалтерского учета автор понимает составную часть аудита эффективности, заключающуюся в изучении и оценке спектра явлений и процедур, посредством которых аудируемым лицом были достигнуты те или иные результаты деятельности. Под организацией бухгалтерского учета следует понимать некоторую совокупность взаимосвязанных методов и приемов, методик, технологических аспектов, информационного базиса и набора качественных и количественных характеристик исполнителей бухгалтерского учета, системно ориентированную на высокую результативность проверки при минимальных затратах на последнюю.

С учетом предложенной схемы организации бухгалтерской информации можно сделать закономерный вывод: искать ошибки необходимо в отчетности, как это и предполагает стандартный отечественный аудит, а их источник - на стыке управления и организации учета.

4. Дана оценка организации бухгалтерского учета как совокупности информационных потоков и контрольных точек функции бухгалтерского учета.

Сравнение мнений представителей практикующих аудиторских организаций показал, что большинство аудиторов склонно считать, что отделить собственно учет от его исполнителя невозможно.

В аккумулирующей роли на каждом из этапов структурирования и обобщения бухгалтерской информации выступает конкретный исполнитель, то есть, информация обладает свойством привязки к тому или иному лицу как участнику хозяйственного процесса. Именно он будет являться *контрольной точкой* для аудита информационных потоков и системы информации на предприятии, то есть, человеческий фактор при оценке системы организации учета выходит из тени и становится одним из ведущих характеристик проверки, то есть фактически частью аудита.

Однако отсутствие в теории и практике аудита специализированных подходов к оценке взаимосвязи исполнителя с информацией, которую он обрабатывает, не позволяет реализовать принцип системности, к которому стремится современный аудит. Меж тем трудно отрицать значимость такой оценки: даже самый отлаженный механизм движения и отражения информации, выявленный аудитором на предприятии, может быть сомнительным критерием, если при общем благоприятном профессиональном фоне есть хотя бы один работник, имеющий низкий квалификационный уровень.

В сложноорганизованной бухгалтерии информационные потоки, представ-

ляющие собой сложную "сеть" представляет собой совокупность мелких ячеек - отдельных операций по компилированию информации - объединенных в группы контрольных ячеек - совокупных "узлов" информации. При каждом последующем укрупнении ячеек детализация имеет тенденцию к уменьшению, сводясь к контрольным "стенкам" ячейки, примыкающим к конкретному исполнителю - контрольным точкам.

В зависимости от специфики хозяйствования частота и равномерность распределения контрольных точек и однородность ячеек условны и зависят от ряда факторов: типа организации и способа ведения бухгалтерского учета, масштабов предприятия, количества подразделений и пользователей информации и т.д. Сеть может иметь неравномерные ячейки и "разрывы" в местах, где нарушена должная организация учета. Данные участки будут соотноситься с теми исполнителями, которые являются контрольными точками для той или иной операции с информацией.

Стереотипное видение "факт хозяйственной деятельности - отчетная информация" представляет процесс бухгалтерского учета как информацию, движущуюся между уровнями и на каждой последующей ступени имеющую тенденцию к обобщению. Учитывая тот факт, что информация, относящаяся к учету и отчетности организации, ограничена по отношению к общему информационному потоку предприятия, можно сделать вывод об относительной линейности функции бухгалтерского учета.

То есть степень сложности реализации функции системы бухгалтерского учета, а именно составления и представления отчетности пользователям, в большей степени зависит от количества и сложности обрабатываемой информации и возможных погрешностей организации учетного процесса.

Для наглядной иллюстрации подобной ситуации в работе предлагается обратиться к рассмотрению функции бухгалтерского учета как алгебраической функции в рамках использованного ранее логико-математического метода (рис. 3) исходя из указанных выше условий:

- 1) общий поток информации не ограничен в пространстве и времени;
- 2) функция имеет линейный вид.

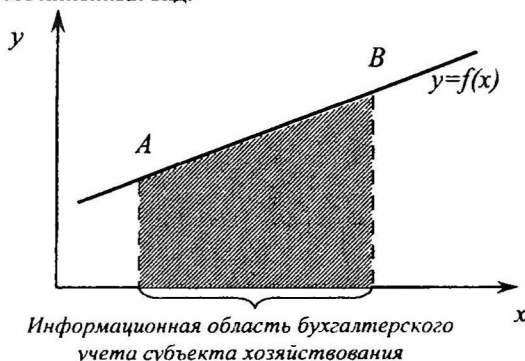


Рис. 3. Линейная функция информационных потоков

Линейная функция имеет вид $y=kx+b$. При этом коэффициент k показывает степень сложности и обобщения бухгалтерских данных, а коэффициент b , или показатель ординаты точки пересечения прямой с осью ординат, - отклонение функции в результате погрешностей, обусловленных несовершенством организации учета. Так, например, при $b=0$ график функции проходит через нулевую отметку оси ординат, разделяя первый и третий углы системы координат, то есть функция бухгалтерского выполнения без погрешностей и отражает идеальное состояние организации системы бухгалтерского учета. Обратное идеальному состоянию характеризуется отсутствием закономерной связи между информацией, необходимой к обработке, и конечными отчетными данными, и сводится к виду $y=b$. Специфика линейной функции, однако, состоит в том, что она не содержит критических точек, или экстремумов, то есть в реальности может отражать только ту систему учета, при которой учет на предприятии ведется единолично. Это значит, что любые слабые места организации бухгалтерского учета, или погрешности, относятся к одному-единственному исполнителю.

Увеличение числа контрольных точек, характеризующееся закономерным проявлением их отличия друг между другом, означает, что потоки информации будут менять вектор направления, "преломляться", в каждой из контрольных точек. То есть, чем больше исполнителей в бухгалтерской системе предприятия, тем сложнее функция и тем больше вероятность совокупной погрешности организации бухгалтерского учета. Соответственно, на наш взгляд, такая функция сложноорганизованной системы бухгалтерского учета представляется отличной от линейной функции, дифференцируемой, а ее график будет отражать изменение характера поведения функции в каждой контрольной точке (рис. 4).

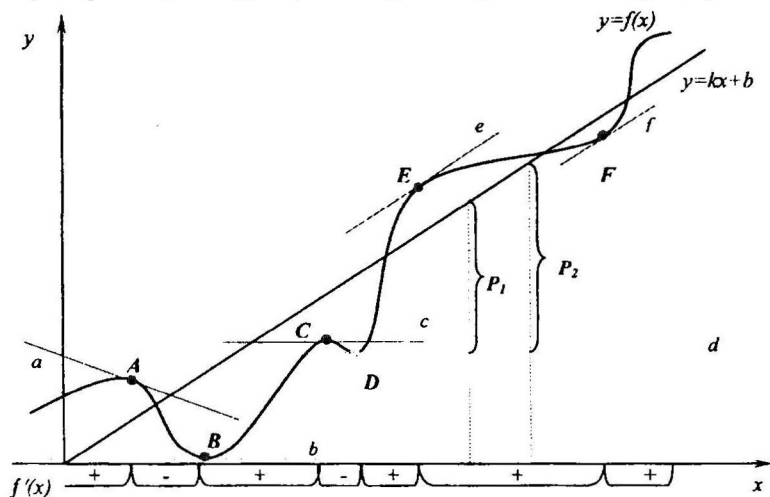


Рис. 4. Графическое представление сложной дифференцируемой функции системы бухгалтерского учета

В сложной функции контрольные точки разбивают область определения функции - информацию - на каждом из интервалов, ими ограниченных (ячейка сетки). Однако не все контрольные точки будут являться экстремумами функции, то есть точками, в которых производная равна нулю или не существует для непрерывной функции. При этом угол горизонтальной касательной к графику функции обусловлен погрешностью в той или иной точке.

Для каждого пользователя отчетных данных в зависимости от специфики его деятельности и характера взаимосвязи принятых им хозяйственных решений с данными, представленными в формах отчетности, степень субъективности, определяемая совокупной погрешностью организации, будет различной. Участки с наибольшими, пограничными, отклонениями совпадают с экстремумами функции; в ячейке данного исполнителя бухгалтерского учета реализация функции приходится на наиболее слабые участки "сети", поскольку именно в точках экстремумов функция меняет характер поведения (контрольные точки В, С и D). Это позволяет сделать вывод, что, отслеживая движение информации только в обратном направлении, не обращаясь к методу встречной сверки данных, аудитор никогда не выйдет на тот массив информации, который привел в движение всю систему бухгалтерского учета.

В контрольной точке, соответствующей исполнителю А, касательная не отражает ее критического характера, но также далека и от эталонной модели. Такая ситуация характерна для участков учета, имеющих признаки обратного движения информации, то есть собственно массив информации не несет в себе элементов искажения, но функция формирования отчетных данных в данной точке прерывает свое движение. Это возможно при дублировании или замещении функций нижестоящих уровней.

По мере движения учетной информации во времени погрешности, возникающие в контрольной точке-экстремуме, имеют тенденцию к увеличению. На графике данная тенденция отображена отрезками P_1 и P_2 . Соответственно, в этих точках информация меняет свое качество так, что влечет существенные искажения на последующих этапах ее обработки и представления.

Общее направление реализации функции в остальных контрольных точках не изменяется, контрольные точки не могут признаваться критическими.

Проблемным вопросом для аудита является то, что для аудиторской деятельности характерны два вида рисков: риск существенного искажения информации (РСИИ), иначе риск того, что входящий массив информации в процессе его обработки системой бухгалтерского учета был существенно искажен к моменту получения отчетных данных, и собственный риск (СР) аудитора (или риск необнаружения), иначе риск того, что аудитор ввиду выборочного характера аудита в процессе проверки мог упустить некоторые из узких мест, содержащих существенные ошибки. РСИИ является объективным для аудитора, поскольку в системе аудита, относится к объективному параметру, а СР - субъективным, поскольку исходит из параметра "организация".

5. Разработана методика корректировки риска существенного искажения информации и собственного риска аудитора.

Оцениваемый на этапе планирования риск как правило не может полноценно отражать ни объективный риск, ни субъективный, поскольку оценка риска на этапе планирования может быть отнесена к категории предварительного анализа, не учитывающего специфики организации бухгалтерского учета. Оценка риска, проведенная на этапе планирования, не может считаться фактической до тех пор, пока не будет скорректирована на погрешность организации учета, оценивая которую аудитор, во-первых, уменьшает собственный риск необнаружения, а во-вторых, корректирует предварительную оценку риска существенного искажения информации. Исходя из этого рассмотрены критерии оценки качества информации и информационных потоков, определяющих качество организации бухгалтерского учета, и разработана методика корректировки риска существенного искажения информации и собственного риска аудитора.

Различные группы используют информацию об одних и тех же фактах хозяйственной деятельности и ее итогах, однако мы видим, что качество информации, представляемой тем или иным пользователям, зависит от требований, вытекающих из объективных особенностей деятельности каждого из пользователей. Под качеством бухгалтерской информации автором исследования понимается степень её соответствия потребностям определенной группы потребителей. С учетом специфики отчетной информации целесообразно выделить несколько основных, характеризующие качество информации для целей бухгалтерского учета: адекватность (семантическая (*Ase*) и синтаксическая (*Asi*)), актуальность и своевременность (*Akt*), достоверность (*Dv*), доступность (*Dp*), нейтральность /неприверженность/ (*Ne*), нормированность (*No*), объективность (*Obj*), подтверждаемость (*Pd*), полнота (*V*), релевантность (*Re*), стабильность (*St*), толерантность (*To*), точность (*Tч*).

Анализ особенностей собственного риска и риска существенного искажения информации позволил выделить две группы качеств, оценив которые, аудитор может рассчитать поправочные коэффициенты к уровню риска существенного искажения и риска необнаружения, определенные на этапе планирования аудита:

1) для корректировки уровня РСИИ:

$$k_{РСИИ} = Ase \cdot Akt \cdot Dv \cdot Ne \cdot V \cdot R \cdot St \cdot Tч, \quad (1)$$

2) поправочный коэффициент для собственного риска:

$$k_{СР} = Asi \cdot Dv \cdot Dp \cdot Ne \cdot No \cdot Obj \cdot V \cdot R \cdot Pd \cdot To, \quad (2)$$

Предполагается, что каждое из качеств информации может и должно оцениваться с учетом специфики самого качества и особенностей деятельности организующего ее (информации) элемента.

Для оценки адекватности могут быть разработаны индивидуальные анкеты, позволяющие определить степень осведомленности работника о нормативной базе, правилах и нормах учета и оценить навыки работы с оперативной и статистической документацией по заданному участку учета.

Для оценки степени актуальности информации необходимо определить, насколько своевременно информация поступает, обрабатывается и передается на следующую контрольную точку. При этом должен учитываться ряд факторов: сменность исполнителей; смещение смежных контрольных точек; внешние факторы. Целесообразно составление документа, обобщающего данные рабочих таблиц, заполняемых исполнителями бухгалтерского учета. Содержание таблиц должно отражать то, какая информация либо данные, в каком виде и объеме, когда и в какой промежуток времени от момента возникновения поступают на контрольную точку, сколько стадий обработки и обобщения данная информация успела пройти до того, как поступить проверяемому исполнителю, сколько времени потрачено на ее обработку и куда и в какой срок отправляются данные, сформированные на основе данной информации.

Оценку степени достоверности информации можно проводить на основе упомянутых выше рабочих документов, методом комплексной сверки. Это позволяет не только определить степень взаимодействия исполнителей, но и выявить возможные места погрешностей временного, семантического, количественного характера; вероятные места разрывов информационной сети учета; непроизводительные места организации; неравномерность нагрузки.

Доступность информации - одно из самых субъективных с точки зрения оценки аудитором качеств информации, поскольку может быть оценен лишь на основе профессионального суждения аудитора.

Для оценки нейтральности информации аудитору, по возможности, целесообразно выйти за рамки системы бухгалтерского учета, оценив дополнительно внутренних пользователей, использующих тот же набор данных, сформированных на том или ином участке учета, что и контрольная точка, принимающая данный массив информации на дальнейшую обработку. Также возможен независимый синхронный опрос взаимозависимых контрольных точек несколькими членами аудиторской группы.

Оценка нормирования может производиться аудитором как соотношение штатного расписания работника и данными рабочего документа аудитора, содержащего информацию по количеству и качеству позиций документов, подлежащих обработке, и данных, получаемых в ее результате, за заданный промежуток времени.

Оценка объективности информации может производиться на основе упомянутых выше документов в различных их комбинациях с учетом величины и сложности исследуемой системы учета. Оптимальным методом анализа при этом является встречающая оценка потоков информации.

Анализ подтверждаемости производится по мере возможности и необходимости, если в процессе аудиторской проверки используется работа независимо-го эксперта.

Чтобы оценить влияние степени полноты информации на организацию бухгалтерского учета, каждым исполнителем, а также аудитором и руководством, которые являются крайними звеньями цепи передачи информации, оценивается

достаточность каждого входящего блока информации, ограниченного заданным временем, для принятия того или иного решения.

Релевантность может оцениваться балльно на основе аудиторской субъективной оценки и оценки данного показателя каждым из исполнителей.

Для оценки стабильности информации выявляются участки с относительно стабильным набором информационных данных, входящих и исходящих, а для анализа степени толерантности информации на выходе из того или иного участка функции бухгалтерского учета целесообразно руководствуется данными анкетирования и опроса участников учебного процесса, а также собственной профессиональной оценкой. Если данные при их прочтении позволяют принимать решения максимально быстро, без дополнительных манипуляций с информацией, то их считают высокотолерантными.

Оценка точности информации может производиться методом оперативного анализа процесса передачи учетных данных и информации. При этом оценивается возможная потеря точности информации на каждом из этапов ее продвижения. Оценка может производиться по балльной шкале.

Данные по оценке качества информации предлагается сводить в рабочем документе аудитора (рабочей таблице), где они приводятся в сопоставимый вид, и по ним рассчитываются поправочные коэффициенты рисков.

Уровень риска, подлежащего корректировке, рекомендуется распределять по исполнителям в соответствии с их функциями и трудовым участием. Это возможно при анализе штатного расписания участников учебного процесса и хронометража. Что касается оценки профессионального уровня участников учебного процесса для целей выявления критических точек в организации системы бухгалтерского учета, то для данной цели аудитор не только анализирует анкеты, упомянутые нами выше, но и дает балльную многоступенчатую оценку с учетом тестовых заданий на каждом участке учета. Данные анкет с выполненными тестовыми заданиями и задачами по участкам учета анализируются и сводятся в единый документ - таблицу результатов тестирования с выявлением слабых мест организации учета, где совмещены данные, связанные с пониманием участником хозяйственного процесса, сущности и целей его деятельности, данные, характеризующие оценку знаний своего участка учета, операций и документации по нему, движению первичной и сводной информации, представлении итогов руководителю, степень автономности участка и компетентности бухгалтера в вопросах автоматизации бухгалтерского учета отдельных операций и отчетности в целом.

6. Разработана методика оценки организации бухгалтерского учета для целей аудиторской проверки.

Как правило, наибольшим спектром различной информации оперируют крупные промышленные предприятия. Так, например, ОАО "Кировский сельский строительный комбинат" ("КССК") - это крупный промышленно-строительный концерн, мощное, динамично развивающееся предприятие. Для целей реализации системного подхода в аудите данного предприятия в план и программу проверки были включены соответствующие пункты по оценке каче-

ства информации в рамках анализа эффективности организации бухгалтерского учета и корректировки аудиторского риска (таблица 1).

Таблица 1. Фрагмент рабочего документа аудитора "Программа аудиторской проверки в ОАО "Кировский ССК"

Перечень проверяемых вопросов	Процедуры получения доказательств	Источники информации для проверки
2. Аудит организации бухгалтерского учета		
2.1. Аудит структурных взаимосвязей исполнителей бухгалтерского учета	Анкетирование, тестирование, инспектирование	Системные договоры, должностные инструкции, структурные документы
2.2. Анализ информационных систем (автоматизации учета)	Опрос, тестирование, инспектирование	Коды доступа, обеспечение АСУ
2.3. Аудит критических точек организации		
2.3.1. Аудит общего профессионального уровня сотрудников	Анкетирование, тестирование, хронометраж	Результаты анкетирования, тестовых и практических заданий
2.3.2. Оценка качества бухгалтерской информации	Анкетирование, хронометраж, встречная сверка данных, опрос	Анкеты, рабочие документы, тестовые таблицы
2.4. Корректировка рисков	Расчетные коэффициенты качества информации	

Поскольку исследуемое предприятие имеет сложную организационную структуру, общий риск существенного искажения информации, определенный на этапе предварительного планирования аудита как высокий, представляет собой взаимосвязанную совокупность частных рисков по каждому из исполнителей. Учитывая то, что аудиторская группа по результатам оценки средств внутреннего контроля предварительно определила частные риски существенности как приблизительно равные, а анализ должностных инструкций показал множество нарушений нормативно-распорядительного характера и общее неудовлетворительное состояние организации трудовой дисциплины, доля предварительного риска существенного искажения информации, относимая на одного исполнителя представляет собой $\frac{1}{14}$ принятой нами единицы (по количеству исполнителей), или 7,14%.

Простой хронометраж, проведенный на исследуемом предприятии, показал крайне неравномерное распределение трудовых обязанностей; кроме того, оценка полезного рабочего времени позволяет сделать выводы о превышении необходимого количества челнов аппарата бухгалтерии почти в два раза. Это означает, что участки учета, которые по объему работы вполне могли аккумулироваться в одной контрольной точке, ведутся несколькими исполнителями, увеличивая таким образом риск повышенного искажения исходящих из этой ячейки данных и повышая общие затраты на содержание бухгалтерского аппарата.

Полученные сведения, а также данные тестирования и анкетирования - на первом этапе общая оценка исполнителя, на втором - оценка взаимозаменяемо-

сти исполнителей (таблица 2), хронометража и заполнения работниками контрольного графика документооборота по участку позволяют выделить зоны повышенного риска существенного искажения информации и области повышенного собственного риска, а также комплексно оценить качества бухгалтерской информации.

Таблица 2. Фрагмент рабочего документа аудитора. Оценка эффективности организации учетного процесса исполнителя. Этап первый.

Должность (согласно анкете)		Тип Задания	Положительные стороны	Недостатки	Примечание
{описание}		{описание}	{описание}	{описание}	{описание}
Тест	Верно	Неверно	Оценка		
	{кол-во}	{кол-во}	% выполнения		
	{описание}	{описание}			
Задача	Выполнено	Не выполнено	Уровень выполнения		
	{описание}	{описание}	Критерии оценки		%
			документальное оформление - 20%		
			регистр учета - 10%		
			оценка - 20%		
			бухгалтерские проводки - 30%		
			формирование остатка по счетам - 10%		
			раскрытие информации в бухгалтерской отчетности - 10%		
Общий вывод		Итого:			

Исходя из полученных в ходе проверки сведений, по 100-балльной шкале аудитор может оценить качества информации для целей аудита организации бухгалтерского учета и корректировки рисков. Результаты оценки обобщаются в таблицу, для удобства расчета могут быть переведены в доли. На основании полученных данных возможен расчет корректировочных коэффициентов $k_{РСИИ}$ и $k_{СР}$ (таблица 3) и корректировка риска, определенного на этапе планирования аудита.

Таблица 3. Обобщение показателей оценки качеств информации (на примере Кировского ССК)

Качество	<i>Ase</i>	<i>Asi</i>	<i>Akt</i>	<i>Dv</i>	<i>Dp</i>	<i>Ne</i>	<i>No</i>	<i>Obj</i>	<i>Pd</i>	<i>V</i>	<i>R</i>	<i>St</i>	<i>To</i>	<i>Tч</i>
Оценка	0.7	0.8	0.95	0.7	0.7	0.95	0.65	0.95	0.7	0.85	0.9	0.8	0.9	0.78
$k_{РСИИ}$	0.21													
$k_{СР}$	0.11													

Подобная методика оценки организации бухгалтерского учета и влияния ее на уровень аудиторского риска и риска существенного искажения информации имеет позволяет достичь соответствия принципу полноты аудита, что обеспечивается оценкой всех взаимосвязанных элементов оцениваемой сис-

темы. Кроме того, перераспределяется излишняя смысловая нагрузка этапа планирования аудита; учитывается фактор внутри- и внесистемного движения потоков информации; определяемый риск локализуется не на участках, а на ячейках учета, и соотносится с конкретным исполнителем функции бухгалтерского учета. Оценка же ошибок в данном случае не сводится к фиксации недочетов учетного процесса, а представляет собой глубокий экономический анализ достоверности отчетных данных как результата деятельности сложноорганизованной системы.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях ВАК

1. *Тедозашвили, Л.Т.* Качества информации в бухгалтерском учете и аудите [Текст] / Л.Т.Тедозашвили, В.З.Авлякулова // Вестник Казанского ГАУ. - 2010. - № 2 (16). - С. 83-87. - 0,7 п.л. (вклад автор 0,4 п.л.)

2. *Тедозашвили, Л.Т.* Аудит и оценка организации бухгалтерского учета [Текст] // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2010. - № 8. - С. 45-51. - 1,0 п.л.

Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов

3. *Тедозашвили, Л.Т.* Подходы к обоснованию методики аудита финансовых результатов [Текст] / Л.Т.Тедозашвили, Р.Н.Сунгатуллина // Науке нового века - знания молодых: Сборник статей 8-й научной конференции аспирантов и соискателей. - Киров: Вятская ГСХА, 2008. - Ч.2. - С. 197-200. - 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)

4. *Тедозашвили, Л.Т.* Теоретические аспекты методологии аудита [Текст] // Актуальные вопросы аграрной науки и образования: Материалы международной научно-практической конференции, посвященной 65-летию Ульяновской ГСХА. - Ульяновск, 2008. - т. 7. - Ч. 1-2. - С. 227-230. - 0,3 п.л.

5. *Тедозашвили, Л.Т.* Обоснование необходимости аудита организации бухгалтерского учета и бухгалтерской службы на предприятии [Текст] // Актуальные вопросы экономической науки: проблемы устойчивого экономического развития: Сборник научных трудов международной конференции. - Киров: "Аверс", 2009. - С. 302-305. - 0,4 п.л.

6. *Тедозашвили, Л.Т.* Обоснование необходимости проведения аудита в части организационной составляющей бухгалтерского учета [Текст] // Науче нового века - знания молодых: Сборник статей 9-й научной конференции аспирантов и соискателей. - Киров: Вятская ГСХА, 2009. - Ч. 2. - С. 214-218. - 0,3 п. л.

7. *Тедозашвили, Л.Т.* Информация в бухгалтерском учете и аудите. Критерии качества информации [Текст] / Л.Т.Тедозашвили, Р.Н.Сунгатулина // Науче нового века - знания молодых: Материалы Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и соискателей, посвященной 80-летию Вятской ГСХА. - Киров: Вятская ГСХА, 2010. - Ч. 3. - С. 123-129. - 0,4 п. л. (вклад автора 0,2 п. л.)

8. *Тедозашвили, Л.Т.* Функция в системе бухгалтерского учета: оценка организации [Текст] // Научная перспектива. - 2010. - № 7. - С. 23-26. - 0,4 п. л.

9. *Тедозашвили, Л.Т.* Система внутреннего контроля и организация бухгалтерского учета: взгляд аудитора [Текст] // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2010. - № 8. - С. 161-165. - 0,4 п. л.

Автореферат

Подписано в печать 27.09.2010 г. Заказ №К1/1019. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64